

国際基準の損益計算書とわが国の損益計算書

新 田 忠 誓

1 問題の所在

近年、わが国の企業会計は変革を迫られている。すなわち、国際化のもと、IFRS (International Financial Reporting Standards 国際財務報告基準) の導入が求められ、実際これまでも必要に応じて金融商品や税効果会計、固定資産の減損など様々な新しい会計基準が作成されてきた。このような状況の下、これらの新しい会計諸基準における会計思考と従来の『企業会計原則』の会計思考との関係はどのようになっているのか、具体的にどのように異なるのかを考えておくことは変化に晒されている会計学の現状にあって必要な作業であろう。これが本稿を興した所以である。

とりわけ、企業の目的が利益の獲得である以上、これまでわが国では、どのような形の損益計算書を作成して、それらがどのような論理に支えられてきたのか。一方、国際基準が要求する損益計算書の本質をどのように見るべきかについて考えることは会計学にとって根本に関わる作業である。ところで、このような損益計算書の分析は単なる損益計算書作成方法の論理の分析作業に留まらない。それぞれの損益計算書の作成を要請する企業観・会計観を明らかにする作業に繋がる。損益計算書と企業観の関係を探ること、ここに本稿の課題がある。

わが国の損益計算書の分析に先立ち、国際基準がどのような損益計算書の作成を求めているかを知っておくことが必要である。そこで、この作業から入る。

2 IAS の損益計算書

損益計算書の様式を提示しているのは、IAS (International Accounting Standard) 第1号(2004年)である。これによれば、損益計算書には最低限、5つの項目が表示されなければならない(第81項)。(a)収益(revenue) (b)金融費用(finance cost) (c)持分法適用の関連会社とジョイント・ベンチャーの損益に対する持分 (d)税金(税務費用)(tax expense) (e)(1)廃止事業の税引後損益と(2)廃止事業を構成する資産ないしその一部の売却費用控除後公正価値で測定した場合に認識されるまたはそれらの処分後の税引後損益 (f)損益(当期純損益)(profit or loss)。これを受けて、二つの損益計算書様式が掲げられている。一つは、費用性質法(the nature of expense method)であり(第91項)、もう一つは費用機能法(the function of expense method)あるいは売上原価法(the cost of sales method)である(第92項)。

第1号はこのうちどちらを原則的方法と考えているのであろうか。これについて、売上原価法を採用した場合には、費用の性質について追加情報が要求されている(第93, 94項)ことから、費用性質法が情報の提供という点で好ましいと考えられているといえる¹⁾。そこで、この損益計算書(第91項およびIAS1への『指針』(guidance))を示し、これをIASの損益計算書とし、以降、わが国の損益計算書を論ずる場合の比較の対象とする。

図1 IAS1の損益計算書

	20-2年	20-1年
収 益 (revenue) 〈営業収益〉	×××	×××
その他の収益 (other income)	×××	×××
製品・仕掛品の増減高	(×××)	×××
資産計上された自家製造高	×××	×××
原材料および消耗品費	(×××)	(×××)
人 件 費	(×××)	(×××)
減価および減耗償却費	(×××)	(×××)
有形固定資産修繕費	(×××)	(×××)
その他の費用 (other expenses)	(×××)	(×××)
金融費用	(×××)	(×××)
関連会社利益への持分	×××	×××
税引前利益	×××	×××
法人税等	(×××)	(×××)
税引後利益	×××	×××

[注] 〈 〉は筆者。

ところで、第1号がこの損益計算書を推す理由は条文にあるような単なる情報の開示の段階の話ではないと考える。すなわち、その会計・計算構造が費用性質法を予定していると考えるのである。周知のように国際基準は資産負債アプローチを採用している。このアプローチを採用しているときには、収益費用は簿記から得られた資産負債数値すなわち残高試算表数値から期末の資産負債数値すなわち貸借対照表数値を控除することによってしか得られない²⁾。いわゆる財産法である³⁾。この原理では、例えば、原材料の簿記数値(期首有高+期中増加)と期末数値との差額として原材料費が、固定資産の簿記数値(通常、期首有高)と期末数値との差額として減価償却費が決められ、これらが損益計算書に収容される。

結果として費用は発生主義(基準)で計上されることになる。一方、収益は売掛金の発生いわば実現主義(基準)により把握される。そこで、この発生主義と実現主義の齟齬を埋めるために(差額として計算される利益を実現主義にするために)、製品や仕掛品(半製品)の増減が損益計算書項目として加えられる⁴⁾。

このように考え、国際基準を支える『フレームワーク』(*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 2001年採択)を読むと、まず、資産を「過去の出来事の結果として実体に支配された資源(resource)であり、そこから将来の経済的便益(future economic benefits)が実体に流入すると予想されるものである。」(第49項(a))、負債を「過去の出来事から生じた企業の現在の義務(present obligation)であり、その履行が経済的便益を具現する資源を企業から流出する結果になると予想されるものである。」(第49項(b))と定義した後で、差を持分(equity)としている(第49項(c))。いわゆる資本は差額概念であり、貸借対照表は資産と負債を計上するとともに持分を計算している。これを受け、収益(income)は「持分の増加を結果する資産の流入もしくは増加または負債の減少の形のその会計期間中の経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出によるものを除く。」(第70項(a))、費用は「持分の減少を結果する資産の流出もしくは減価または負債の発生の形のその会計期間中の経済的便益の減少であり、持分参加者への分配(広義一払戻も含む一筆者注)によるものを除く。」(第70項(b))と定義されている。つまり、収益費用は資産負債によって決められ独自に決まるものではない。収益費用(の計算基準)が資産負債を決める(誘導する)ことはありえない。つまり、この会計の損益計算書は資産負債の増減原因表示表というのが適切であり、利益は増減の表示の中で得られるものである。

3 わが国の当期業績主義の損益計算書

一方、わが国つまり『企業会計原則』の損益計算書はどのような論理により作成されているのであろうか。とりわけ国際基準の損益計算書とはどのように異なるのであろうか。わが国の損益計算書は昭和44年のいわゆる「修正案」⁵⁾を機に

して、昭和49年に当期業績主義から包括主義のそれに転換した。これについて包括主義の損益計算書は総ての費用と収益を計上するという点で形式的に見ると、第1号のそれと異ならない。つまり、実質的な違いすなわち損益計算書を支える会計思考および企業観の違いを見つけようとすれば、由来を訪ね、わが国の当期業績主義の損益計算書もみておくことが有用となる。

わが国の『企業会計原則』は微調整も含め幾度と無く改訂されてきた（昭和24年設定、昭和29年部分修正、昭和38年一部修正、昭和44年「修正案」（案である）、昭和49年一部修正、昭和57年一部修正）。本稿では、当期業績主義から包括主義への転換に注目し、当期業績主義の損益計算書として包括主義に改訂される直前の『企業会計原則』（昭和38年版）（以下「旧原則」という。）を、包括主義のそれとして現在の『企業会計原則』（昭和57年版）（以下「現行原則」という。）を分析の対象とする。

分析に先立ち、「旧原則」「現行原則」ともに変わらない、『企業会計原則』の構成について確認しておかなければならない。それは、第一が一般原則、第二が損益計算書原則、第三が貸借対照表原則という形で、損益計算書が貸借対照表に先行している点である。この点は、資産負債アプローチに立つIASが収益費用を資産負債概念から誘導しているのと較べ、大きく異なる。

「旧原則」は損益計算書を営業損益計算と純損益計算の二区分にすることを求めている（二）。これに関わる規定（三、四、五）により、損益計算書を示すと次のようになる。

図2-1 「旧原則」の損益計算書

損益計算書

営業損益計算の区分：

売上高	×××
売上原価	<u>×××</u>
売上総利益	×××
販売費及び一般管理費	<u>×××</u>
営業利益	×××

純損益計算の区分：

営業外収益 ^(注)	×××
営業外費用 ^(注)	<u>×××</u>
当期純利益	<u>×××</u>

(注) 営業外収益費用の定義は、現行原則と変わらない(「旧原則」第二・四、「現行原則」も同じ場所)。

この損益計算書は当期業績主義の損益計算書であり、前期損益修正や臨時損益項目は収容されない。そこで、これらを収容するのが利益剰余金計算書である。この計算書については、前期の利益の処分過程も表示するもの(第二・七・A)と表示しないもの(第二・七・B)のいずれかを選択することとされていた(第二・七)が、ここでは、後者の方法による利益剰余金計算書を掲示する。

図 2-2 「旧原則」の利益剰余金計算書

<u>利益剰余金計算書</u>	
繰越利益剰余金	×××
前期損益修正	×××
臨時損益（特別損益）	×××
当期純利益	<u>×××</u>
当期末処分利益剰余金	<u>×××</u>

これを前掲の IAS 第 1 号の損益計算書と比較すると、違いは明らかである。当期業績主義の損益計算書は利益の源泉（区分）を見ようとしている。一方、IAS では収益（営業収益とその他の収益）が費用に先行している。ここには営業利益を表示しようとする姿勢は全くない。これに関して 1997 年の同じく IAS 第 1 号の費用性質法の損益計算書を示すと次（図 3）のようになり（『付録』（appendix））、本文においても営業損益（the result of operating activity）を開示することを求めていた（第 75 項 (b)）。現行 IAS 1 がこの表示を放棄したことは前節で示した費用収益を資産負債の増減に関わらしめて把握しようとする姿勢を徹底させたものと思われる。なぜならば、費用収益の源泉に注目し選択しようとする姿勢は当期業績主義が選択主義ともいわれるように費用収益から会計を見ていこうとする考え方に繋がりがねないからである。さらに 1997 年版では、異常損益（extra ordinary items）も別立表示を要求していた（第 75 項 (g)）していた。これも放棄した現行 IAS 1 はこの点でも資産負債アプローチによる資産負債増減観の損益計算書観をより徹底したと推察できる。

図3 IAS1(1997年版)の損益計算書

	20-2年	20-1年
営業収益 (revenue)	×××	×××
その他の営業収益 (other operating income)	×××	×××
製品・仕掛品の増減高	(×××	×××
資産計上された自家製造高	×××	×××
原材料および消耗品費	(×××	(×××
人件費	(×××	(×××
減価および減耗償却費	(×××	(×××
その他の営業費用 (other operating expenses)	<u>(×××</u>	<u>(×××</u>
営業利益	×××	×××
金融費用	(×××	(×××
関連会社からの利益	<u>×××</u>	<u>×××</u>
税引前利益	×××	×××
法人税等	<u>(×××</u>	<u>(×××</u>
税引後利益	×××	×××
少数株主持分損益	<u>(×××</u>	<u>(×××</u>
経常損益 (net profit or loss from ordinary activities)	×××	×××
異常損益	<u>(×××</u>	<u>(×××</u>
当期純利益 (net profit for the period)	<u>×××</u>	<u>×××</u>

4 わが国の包括主義の損益計算書

国際基準が求めている損益計算書は総ての損益を表示するものである。同じく総ての損益を収容する(第二・一)わが国の包括主義の損益計算書は次の形式を取る。

図4 「現行原則」の損益計算書

損益計算書

営業損益計算の区分：

売 上 高	×××
売上原価	<u>×××</u>
売上総利益	×××
販売費及び一般管理費	<u>×××</u>
営業利益	×××

経常損益計算の区分：

営業外収益	×××
営業外費用	<u>×××</u>
経常利益	×××

特別損益計算の区分：

特別利益	×××
特別損失	<u>×××</u>
税引前当期純利益	×××
法人税額、住民税額等	<u>×××</u>
当期純利益	×××
前期繰越利益	<u>×××</u>
当期末処分利益	<u>×××</u>

ここでも「旧原則」の利益を区分表示する態度は受け継がれている。すなわち、営業損益、経常損益、純損益の区分である（第二・二）。経常損益までの区分が「旧原則」の損益計算書の領域であり、純損益計算の区分の特別利益と特別損失が「旧原則」では利益剰余金計算書に収容されていた。この結果、形式的に見る限り「旧原則」と「現行原則」の違いは特別利益と特別損失の扱いの形式的違いだけのように見える。果たしてそうなのだろうか。そこで、「旧原則」と「現行原則」の実質すなわち計算原則を分析する。

5 わが国の損益計算書作成思考の展開

これまで国際基準の損益計算書を念頭に置き、わが国の損益計算書の展開を鳥瞰してきたが、わが国の『企業会計原則』には国際基準の会計すなわち『フレームワーク』と本質的な違いがある。それは資産負債の定義がないことである。それでは、資産負債はどのようにして決められるのであろうか。分析はこの答を求めることから始める。

前述のように『企業会計原則』は損益計算書原則を最初に置いている。ここに答えがある。岩田教授によれば、利益計算の方法として損益法と財産法の二つの方法が存在する⁶⁾。財産法は期末正味財産から元入資本を控除して差額(純額)として利益を計算するが、それでは原因が分からない。そこで、2節でも触れたように期末財産と負債から帳簿上の資産と負債を控除し個々の資産負債の増減という形で損益計算書(損益分析表)を作成する。一方、損益法では、帳簿記録、具体的には決算整理前残高試算表の数値へ収益費用の計算原理を作用させ、貸借対照表を誘導する。ここでは最初に損益計算書が作成される。収益費用が会計数値を決めるので、資産負債は損益計算の原則に服従し独自の定義を持たない。『企業会計原則』は「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて(下線一筆者)計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」(「旧原則」「現行原則」ともに第二・一・A。なお、文言の旧と現行の違いは旧で下線部が「基いて」となっていただけである。)と規定しているが、収入支出を計上しているのが簿記すなわち決算整理前残高試算表である。この過程を資産についていうと、支出のうち当期に費用とされなかった支出が支出・未費用として、収益を計上したがそのうち収入とならなかった収益が収益・未収入としてそれぞれ資産とされる。支出収入は客観的な事実であるから、資産(負債)は費用収益の計算基準により決められる。すなわち、損益計算の原則が会計を支配する⁷⁾。収益費用から会計に接近しているので、収益費用アプローチといわれる。このように、国際基準の損益計算書は財産法に、『企業会計原則』は損益法によっている。

このような訳で、「旧原則」と「現行原則」の会計思考の変化を分析するためには損益計算の原則を見なければならない。この場合、会計学としては利益獲得活動にとって必要不可欠な棚卸資産と固定資産会計に注目すべきである。そこで、「旧原則」から「現行原則」への流れの中で変わった点を調べるとともに変化した理由を考える。

棚卸資産の費用化では、「旧原則」が基準棚卸法の採用を容認していた点に注目しなければならない(第三・五・A)。この方法は当該棚卸資産の保有が将来に渡って続くと考え期首期末同量(活動に必要な量)の棚卸資産が企業に維持されるように費用の計算を行う方法である⁸⁾。これにより、当期の負担すべき費用額が計上される。つまり、この方法は期末資産の価額を問わず(資産が実在するにも関わらず価額がマイナスになることもある)、費用の合理性のみを追求する点で典型的な損益法の手続きであるといえる。ところで、この方法が認められるのは当該資産の保有が将来に亘って継続される場合のみである。つまり、この方法を敢えて規則本文で掲げている「旧原則」は当該棚卸資産に係る活動が将来に亘って継続していく企業活動も考えているといえる。勿論、「現行原則」にこれはない。

このような当該企業活動の継続を考える姿勢は固定資産会計にも見られる。それは貸借対照表完全性の原則に係る簿外資産負債(「旧原則」第三・A。「現行原則」第三)の箇所に出てくる。「旧原則」注解では、この注解注11の(2)において総合償却法に言及し、この場合に出てくる簿外資産を認めているが、「現行原則」では削除された。総合償却法はある固定資産グループがまとまって特定の活動に貢献していると考え、この単位(グループ)を構成する固定資産の個別の減価償却費を計算するのではなく、まとまって役割を演じている全体の償却率を計算的に求め、要償却額にこの償却率を掛けて当期の減価償却費を一括計算する方法である⁹⁾。ここでも当期の費用の計算が問題であり、個々の資産(価額)には配慮しない。よって、簿外資産が出る。このような償却法が認められるのはこの単位が貢献する活動が継続していくと考えるからである。

「旧原則」は同じまたは同種資産を扱う利益獲得活動が継続していくという状

況に適用する損益計算の作成原則を認めている。これについて、当期業績主義は企業の当期の正常な収益力を表示する原則であるといわれる。したがって、この正常な収益力を計算する会計手続きが採用される。何をもって当期の正常な収益力というかについては考え方により様々な見解が誘導されようが、棚卸資産と固定資産の費用化を見ると、「旧原則」と「現行原則」とでは当期業績いわば経常に対する考え方の違いがあるように思われる。すなわち、「旧原則」では、同種資産を扱う利益獲得活動が継続することも考えている。一方、基準棚卸法や総合償却法を排除した「現行原則」は少なくとも同種資産の保有(資産単位)の継続は考えない。つまり、継続の意味に相違がある。この違いが「旧原則」では、費用の合理性のみを追及した会計処理も認める態度に現れ、一方、「現行原則」になると、この処理を排除した。そして、これは個々の資産負債に立脚した会計を結果することになる。

6 まとめ

総ての収益と費用を損益計算書に表示する姿勢はIASもわが国も変わらない。しかし、その原理には明白な違いがある。わが国では、あくまで損益計算書の作成原則が会計を支配していると考えている。これは「旧原則」から「現行原則」へと連綿と受け継がれている。資産負債は国際基準のようにそれ自体で決められるのではなく損益計算の資産負債である。また、企業利益を区分表示しようとする姿勢にも変わりがない。企業活動の側面を見て収益費用を区分表示しようとする姿勢は、損益計算の原則が企業会計を支配するという視点いわば収益費用アプローチに立って始めて出てくる姿勢である。資産負債アプローチに立つ国際基準の収益費用は個々の資産負債の増加減少の結果概念にすぎない。よって、論理的には当該資産負債の増加額減少額(総額)のみが問題であり、その増加額減少額の中身を分析し、そのそれぞれが企業活動のどの局面にどのような役割を演じたのか、どの利益に貢献したのかなどという分析的思考は出てこないはずである。さらに言えば、この思考では、個々の資産そのもの(いわば形態)を見ており、総合償却のように個々の資産に配慮せず異なる資産を一つの単位としその企業活

動への役立ち（機能）を見る思考・姿勢とは全く無縁である。

ところで、同じく収益費用アプローチに立つものの、既述のように費用計算の合理性のみを求めた会計処理を導入している「旧原則」とこの会計処理を削除した「現行原則」との間には、資産とくに費用性資産に対する見方の違いがある。いずれにせよ資産は支出（投資）によるが、「旧原則」では資産の実在性を問う姿勢が希薄であり、このような姿勢を排除した「現行原則」は資産そのものの（実在）を見る会計のみを認めたといえる。この点をさらに敷衍すると、「旧原則」は支出を、例えば（商品）仕入活動への投資と考えるように当該活動へ投下された資本と解釈するのに対して「現行原則」はあくまで商品そのものつまり当該資産へ投下された資本と把握し、個々の資産に関連させて見る見方へ変わったということである。したがって、「旧原則」は活動に係る費用の計算を指向し、「現行原則」は個別資産に係る費用（減少）を把握しようとする。わが国の原則による限り、当期業績主義と包括主義の間には、このような資産（負債）の捉え方の違いが隠されているように思えてならない。IAS 1は勿論、資産（負債）そのものを見ている。

国際基準の目的は資産負債そのものの表示であり、それは貸借対照表によって果たされ、資産マイナス負債という形で持分が計算される。「持分は総ての負債控除後の企業の資産に対する残余請求権（residual interest）である」（『フレームワーク』第49項(c)）。計算目的を見ると、この会計は株主の持分・請求権の計算をしている。損益計算書は（株主からの払込みならびに配当および払戻を除く）株主持分（価値）増減の明細書ということもできる。このように考えると、資産負債の評価において企業それ自身の立場のみならず請求権を持つ株主の立場も入り込む余地が充分ある。すなわち、企業会計は株主のためにあるという見地である。これに対し、『企業会計原則』では貸方は（資産の支出に対する）収入であり、計算的に負債（他人資本）も資本（自己資本）も同じ収入・未支出（資本の流入源泉）で¹⁰⁾違いはない。両者の違いは、一方は返済を義務づけられ、他方はそれが無いという会計を離れた制度上の問題に過ぎない。また、利益は損益計算書で計算され、貸借対照表はこれを受け入れていると解釈される¹¹⁾。損益計

算書では、他人資本費用(利子)が控除され最終的に計算されているのは株主持分の増加額ではあるけれども、これも利子は支払わねばならないという制度上の問題からきているに過ぎない。会計上の判断は、企業が自身の活動の中でどのような収益を獲得したか、そのためにどのような費用を掛けたかであり、この思考ないし過程において株主の立場が入り込む余地はないと考える。

以上、IAS 1、「旧原則」、「現行原則」と損益計算書の分析を行ってきたが、それぞれの損益計算書の作成を求める裏には、それぞれ異なる企業観が控えているように思われる。まず『企業会計原則』とIAS第1号とを較べると、『企業会計原則』はあくまで企業自体の立場に立っている。つまり、収益費用は企業の自己活動すなわち利益獲得活動、より適切にいうと生産活動による収益費用である。これに対して、国際基準では収益費用は資産負債自体の増減である。これは必ず企業の自己活動によらなければならないというものではない。この会計では、資産負債自体の評価が問題になるから、企業外部の影響、単なる市価の変動を取り込んでも差し支えない。このとき、この会計が計算しているのは株主の持分であるから、株主の立場からの評価も入り込む余地がある。つまり、株主ための会計である。ここでは、企業は株主のものである。現に昨今の会計では株主の要請を取り込むことについても議論がなされている。

『企業会計原則』の会計は企業自体の立場に立っていると述べたが、「旧原則」と「現行原則」では、この企業観に差異があると考えた。すなわち、「旧原則」には、企業の特定の活動がそのまま将来に向かって継続されていくという企業観いわば企業の産業構造は変わらないという思考があった。これに対し、「現行原則」はこのような思考(会計処理)と決別した。そして、この立場に立つと、企業活動の範囲ではあるが現在の特定の活動と離れた資産負債そのものの評価いわばより客観的な評価が求められる。これは会計上の判断において、企業自体の継続はあっても、資産負債の帰属する現在の活動の継続までも予定しない。

- 1) 売上原価法を採用したときには、第93項で、償却費や人件費などの追加開示、第94項で、将来のキャッシュ・フローの予測のための費用の性質についての追加開示

が求められている。

なお、商品販売業の企業が収益の認識基準として販売基準を採った（通常の）場合には、棚卸減耗損や商品評価損などを考えないか総て売上原価に算入するとすれば、商品の増加総額から期末商品を控除すれば、売上原価になるので、売上原価法を採っても費用性質法を採っても商品に係る当期の費用額は変わらない。つまり、費用性質法か売上原価法かが問題になるのは製造業においてである。

- 2) この詳細は、森田哲彌、「資産・負債アプローチと簿記」、森田編著、『簿記と企業会計の新展開』中央経済社、平成12年、第1章を見よ。
- 3) これについては、岩田巖、『利潤計算原理』同文館、昭和58年、第6章を見よ。
- 4) この詳細は、新田、「ドイツ損益計算書・考」『三田商学研究』32巻5号（1989年）、101—111頁を見よ。
- 5) これについては、番場嘉一郎・日下部與市、『企業会計原則修正案の解説』、中央経済社、昭和45年参照。
- 6) 岩田、前掲書、第1編、とくに第6章（財産法）第7章（損益法）。
- 7) この詳細は、新田、『動的貸借対照表論の原理と展開』白桃書房、1995年、第3章を見よ。
- 8) これについては、新田、前掲書、78—93頁参照。
- 9) これについては、新田、『財務諸表論究』第2版、中央経済社、平成11年、149—153頁参照。
- 10) これについては、新田、『財務諸表論究』、28—37頁参照。
- 11) これについては、新田、『動的貸借対照表論の原理と展開』、35—46頁参照。

（一橋大学大学院商学研究科教授）